

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Lingkungan

2.1.1 Pengertian Akuntansi Lingkungan

Akuntansi pada mulanya diartikan hanya sekedar prosedur pemrosesan data keuangan. Pengertian ini dapat ditemukan dalam *Accounting Terminology Bulletin* yang diterbitkan oleh AICPA (*American Institute of Certified Public Accounting*). Dalam *Accounting Terminology Bulletin* no.1 dinyatakan sebagai berikut :

Accounting is the art of Recording, classifying and summarizing in a significant manner and in the term of money, transaction and even which are and part, at least of financial character and interpreting the result there of.

Artinya :

Akuntansi adalah seni pencatatan, pengelompokan, pengikhtisaran menurut cara yang berarti dan dinyatakan dalam nilai mata uang, semua transaksi serta kejadian yang sedikit-sedikit bersifat finansial dan dari catatan itu dapat ditafsirkan hasilnya.
(AICPA,1998)

Sedangkan menurut Soemarso (2004:14) akuntansi didefinisikan sebagai berikut:

Akuntansi adalah suatu disiplin yang menyediakan informasi penting sehingga memungkinkan adanya pelaksanaan dan penilaian jalannya perusahaan secara efisien. Akuntansi dapat juga didefinisikan, mengukur dan melaporkan informasi ekonomi untuk memungkinkan adanya penilaian keputusan yang jelas dan tegas bagi mereka yang menggunakan informasi tersebut.

Menurut Ahmed Belkaoli dalam Revrisond Baswir (1999:4) setelah melakukan proses pencatatan, penggolongan, serta peringkasan transaksi, proses

berikutnya adalah melaporkan hasil transaksi-transaksi keuangan dalam bentuk laporan keuangan.

Dari definisi diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa akuntansi adalah sebuah seni untuk merekam, mengklasifikasikan, dan menjumlahkan nilai dari sebuah transaksi yang dilakukan oleh perusahaan sebagai bagian dari pertanggung jawaban keuangan yang kemudian disajikan dalam bentuk yang sistematis.

Pada perkembangannya, akuntansi tidak hanya sebatas proses pertanggung jawaban keuangan namun juga mulai merambah ke wilayah pertanggung jawaban sosial lingkungan sebagai ilmu akuntansi yang relatif baru. Menurut Arfan Ikhsan (2008:14) Akuntansi lingkungan didefinisikan sebagai pencegahan, pengurangan dan atau penghindaran dampak terhadap lingkungan, bergerak dari beberapa kesempatan, dimulai dari perbaikan kembali kejadian-kejadian yang menimbulkan bencana atas kegiatan-kegiatan tersebut.

Dalam hal ini, pencemaran dan limbah produksi merupakan salah satu contoh dampak negatif dari operasional perusahaan yang memerlukan sistem akuntansi lingkungan sebagai kontrol terhadap tanggung jawab perusahaan, sebab pengelolaan limbah yang dilakukan oleh perusahaan memerlukan pengidentifikasian, pengukuran, penyajian, pengungkapan, dan pelaporan biaya pengelolaan limbah dari hasil kegiatan operasional perusahaan.

Menurut Djodgo (2002) menjelaskan bahwa akuntansi lingkungan adalah istilah yang berkaitan dengan dimasukkannya biaya lingkungan (*environmental cost*) ke dalam praktek akuntansi perusahaan atau lembaga pemerintah. Sedangkan menurut Helvegia (2001) menyatakan bahwa :

Environmental accounting shows the real cost of the input and business processes as well as ensure cost efficiency, but it also can be used to measure the cost of quality and service. The ultimate goal is compliance with environmental protection legislation to find efficiencies that reduce costs and environmental impact.

Menurut Hadisatmoko (2002:20) Pertanggungjawaban penggunaan biaya lingkungan yang dimasukkan dalam pos yang tidak secara detail dapat mengungkap pengidentifikasian, pengklasifikasian, pengukuran, penilaian, dan pelaporan penggunaan biaya tersebut menjadi bias.

Secara praktis, pengalokasian tersebut tidak bermasalah pada penanggulangan dampak negatif tersebut, namun secara akuntansi pengalokasian biaya yang tidak dilakukan secara sistematis dengan metode penjelasan alokasi biaya tersebut dapat mengurangi akuntabilitas perusahaan yang bersangkutan.

2.1.2 Biaya-biaya yang terdapat Dalam Akuntansi Lingkungan

Menurut Irawan (2001) dalam situs lintas ekonomi menyatakan bahwa Biaya lingkungan dapat diartikan sebagai biaya yang muncul dalam usaha mencapai tujuan seperti pengurangan biaya lingkungan yang meningkatkan pendapatan, meningkatkan kinerja lingkungan yang perlu dipertimbangkan saat ini dan yang akan datang.

Menurut Arfan Ikhsan (2008:35) Biaya lingkungan pada dasarnya berhubungan dengan biaya produk, proses, sistem atau fasilitas penting untuk pengambilan keputusan manajemen yang lebih baik. Sedangkan menurut Susenohaji (2003:40) biaya lingkungan adalah biaya yang dikeluarkan perusahaan berhubungan dengan kerusakan lingkungan yang ditimbulkan dan perlindungan

yang dilakukan. Biaya lingkungan mencakup baik biaya internal (berhubungan dengan pengurangan proses produksi untuk mengurangi dampak lingkungan) maupun eksternal:

1. Biaya pemeliharaan dan penggantian dampak akibat limbah dan gas buangan (*waste and emission treatment*), yaitu biaya yang dikeluarkan untuk memelihara, memperbaiki, mengganti kerusakan lingkungan yang diakibatkan oleh limbah atau kegiatan perusahaan.
2. Biaya pencegahan dan pengelolaan lingkungan (*prevention and environmental management*) adalah biaya yang dikeluarkan untuk pencegahan dan pengelolaan untuk menghindari kerusakan lingkungan.
3. Biaya pembelian bahan untuk bukan hasil produksi (*material purchase value of non-product*) merupakan biaya yang dikeluarkan untuk membeli bahan yang bukan hasil produksi dalam rangka pencegahan dan pengurangan dampak limbah dari bahan baku produksi.
4. Biaya pengelolaan untuk produk (*processing cost of non-product output*) ialah biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk pengolahan bahan yang bukan hasil produk.
5. Penghematan biaya lingkungan (*environmental revenue*) merupakan penghematan biaya atau penambahan penghasilan perusahaan sebagai akibat dari pengelolaan lingkungan.

Menurut Hansen mowen dalam Deni Arnos K (2007:72) menyebutkan bahwa biaya lingkungan dapat diklasifikasikan menjadi empat kategori: biaya pencegahan (*prevention cost*), biaya deteksi (*detection cost*), biaya kegagalan internal (*internal failure cost*), dan biaya kegagalan eksternal (*external failure cost*).

Berikut merupakan beberapa biaya lingkungan (*environmental accounting*) yang dapat disebut biaya kualitas lingkungan (*environmental quality costs*) :

Tabel 2.1 Klasifikasi Biaya Lingkungan

Biaya Lingkungan	Definisi	Contoh
Biaya Pencegahan Lingkungan (<i>environmental prevention cost</i>)	Biaya-biaya untuk aktivitas yang dilakukan untuk mencegah diproduksinya limbah/sampah yang dapat menyebabkan kerusakan lingkungan	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya pelatihan pegawai • Biaya desain produk • Biaya Daur ulang produk
Biaya Deteksi Lingkungan (<i>environmental detection cost</i>)	Biaya-biaya untuk aktivitas yang dilakukan untuk menentukan apakah produk, proses dan aktivitas lainnya di perusahaan telah memenuhi standar lingkungan yang berlaku atau tidak.	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya Pemeriksaan Pembuangan limbah cair • Biaya pemeriksaan cerobong boiler • Biaya pemeriksaan emis
Biaya kegagalan internal lingkungan (<i>environmental internal failure cost</i>)	Biaya-biaya untuk aktivitas yang dilakukan karena produksinya limbah dan sampah, tetapi tidak dibuang ke lingkungan luar.	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya peralatan kontrol polusi • Biaya mengoperasikan peralatan pengendali polusi • Biaya mendaur ulang sisa bahan
Biaya Kegagalan Eksternal Lingkungan (<i>environmental external failure cost</i>)	Biaya-biaya untuk aktivitas yang dilakukan setelah melepas limbah atau sampah ke dalam lingkungan.	<ul style="list-style-type: none"> • Biaya pembersihan sungai yang tercemar • Biaya rusaknya ekosistem karena pembuangan sampah padat • Biaya <i>cleaning up pollutant lake</i>

Sumber: Hansen Mowen (2005)

2.1.3 Tahap-Tahap Perlakuan Alokasi Biaya Lingkungan

Sebelum mengalokasikan pembiayaan untuk pengelolaan dampak lingkungan seperti pengelolaan limbah, pencemaran lingkungan, dan efek sosial masyarakat lainnya, perusahaan perlu merencanakan tahap pencatatan biaya tersebut. Tahap-tahap ini dilakukan dalam rangka agar pengalokasian anggaran yang telah dipersiapkan untuk satu tahun periode akuntansi tersebut dapat diterapkan secara tepat dan efisien. Menurut Munn (1999) mengungkapkan bahwa:

the recording of financing to manage the waste removed from the rest of the production phase of a business are allocated in a particular stage of each phase requires that the cost can be justified, stage and stage recording it can be done before the EMA in accordance with current accounting of the production process of the company.

Richard Kingstone (2003) dalam situs berita di Amerika Serikat menyatakan bahwa pencatatan untuk mengelola segala macam yang berkaitan dengan limbah sebuah perusahaan didahului dengan perencanaan yang akan dikelompokkan dalam pos-pos tertentu sehingga dapat diketahui kebutuhan riil setiap tahunnya. Menurut Murni (2001) pengelompokkan dalam tahap analisis lingkungan antara lain sebagai berikut :

1. Identifikasi
Pertama kali perusahaan hendak menentukan biaya untuk pengelolaan biaya penanggulangan *externality* yang mungkin terjadi dalam kegiatan operasional usahanya adalah dengan mengidentifikasi dampak-dampak negatif tersebut.
2. Pengakuan
Elemen-elemen tersebut yang telah diidentifikasi selanjutnya diakui sebagai rekening dan disebutkan sebagai biaya pada saat menerima manfaat dari sejumlah nilai yang telah dikeluarkan untuk pembiayaan lingkungan tersebut. Pengakuan biaya-biaya dalam rekening ini dilakukan pada saat menerima manfaat dari sejumlah nilai yang telah dikeluarkan sebab pada saat sebelum nilai atau jumlah itu dialokasikan tidak dapat disebut sebagai biaya sehingga pengakuan sebagai biaya dilakukan pada saat sejumlah nilai dibayarkan untuk pembiayaan pengelolaan lingkungan.
3. Pengukuran
Perusahaan pada umumnya mengukur jumlah dan nilai atas biaya-biaya yang dikeluarkan untuk pengelolaan lingkungan tersebut dalam satuan moneter yang telah ditetapkan sebelumnya. Pengukuran nilai dan jumlah biaya yang akan dikeluarkan ini dapat dilakukan dengan mengacu pada realisasi biaya yang telah dikeluarkan pada periode sebelumnya, sehingga akan diperoleh jumlah dan nilai yang tepat sesuai kebutuhan riil setiap periode. Dalam hal ini, pengukuran yang akan dilakukan untuk menentukan kebutuhan pengalokasian tersebut sesuai dengan kondisi perusahaan yang bersangkutan sebab masing-masing perusahaan memiliki standar pengukuran jumlah dan nilai yang berbeda-beda.

4. Penyajian

Biaya yang timbul dalam pengelolaan lingkungan ini disajikan bersama-sama dengan biaya-biaya unit lain yang sejenis dalam sub-sub biaya administrasi dan umum. Penyajian biaya lingkungan ini didalam laporan keuangan dapat dilakukan dengan nama rekening yang berbeda-beda sebab tidak ada ketentuan yang baku untuk nama rekening yang memuat alokasi pembiayaan lingkungan perusahaan tersebut.

5. Pengungkapan

Pada umumnya, akuntan akan mencatat biaya-biaya tambahan ini dalam akuntansi konvensional sebagai biaya overhead yang berarti belum dilakukan spesialisasi rekening untuk pos biaya lingkungan. Akuntansi lingkungan menuntut adanya alokasi pos khusus dalam pencatatan rekening pada laporan keuangan yang dibuat oleh perusahaan sehingga dalam pelaporan akuntansi keuangan akan muncul bahwa pertanggungjawaban sosial yang dilakukan oleh perusahaan tidak sebatas pada retorika namun telah sesuai praktis didalam pengelolaan sisa hasil operasional perusahaan.

Sistem akuntansi lingkungan dalam melakukan pencatatan memerlukan kamar tersendiri dalam neraca setiap tahunnya. Menurut Munn (1999:74) menyebutkan *costs are recorded in the journal descriptors can be interpreted that the costs previously recorded in the combined postalmail as common or overhead costs need to be made a special post that lists the specific cost allocation for management ekstermality as the rest of the business operating results.*

Sedangkan menurut Purnomo (2000:22) menyebutkan bahwa

Kemungkinan untuk memuat seluruh biaya yang telah dikeluarkan dalam pos khusus menjadi sebuah neraca khusus tetap ada, namun meski demikian minimal dalam sebuah laporan keuangan adanya rekening khusus yang dapat menjelaskan alokasi biaya lingkungan tersebut menjadi satu kesatuan pos rekening laporan keuangan yang utuh dan secara rinci pengeluaran biaya tersebut sejak awal perencanaan proses akuntansi lingkungan sampai pada saat penyajian pemakaian biaya tersebut.

2.1.4 Fungsi dan Peran Akuntansi Lingkungan

Menurut Arfan Ikhsan (2008:18) Fungsi dan peran akuntansi lingkungan dibagi ke dalam dua bentuk. Fungsi internal dan fungsi eksternal.

1. Fungsi Internal

Fungsi internal merupakan fungsi yang berkaitan dengan pihak internal perusahaan itu sendiri. Pihak internal adalah pihak yang menyelenggarakan usaha, seperti rumah tangga konsumen dan rumah tangga produksi maupun jasa lainnya. Adapun yang menjadi aktor dan faktor dominan pada fungsi internal ini adalah pimpinan perusahaan. Sebab pimpinan perusahaan merupakan orang yang bertanggungjawab dalam pengambilan keputusan maupun penentuan setiap kebijakan internal perusahaan. Sebagaimana hanya dengan sistem informasi lingkungan perusahaan, fungsi internal memungkinkan untuk mengukur biaya konservasi lingkungan dan menganalisis biaya dari kegiatan-kegiatan konservasi lingkungan yang efektif dan efisien serta sesuai dengan pengambilan keputusan. Dalam fungsi internal ini diharapkan akuntansi lingkungan berfungsi sebagai alat manajemen bisnis yang dapat digunakan oleh manajer ketika berhubungan dengan unit-unit bisnis.

2. Fungsi Eksternal

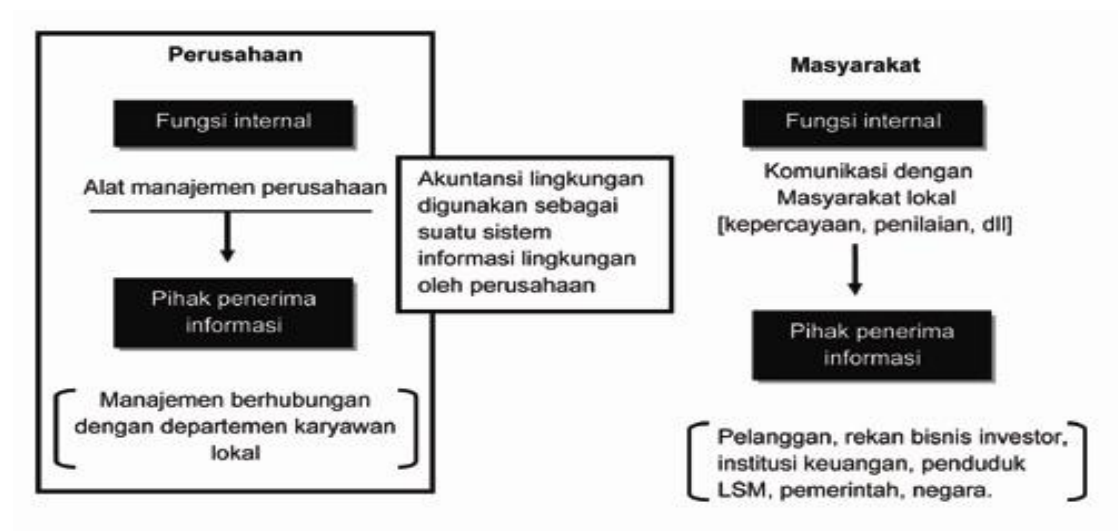
Fungsi Eksternal merupakan fungsi yang berkaitan dengan aspek pelaporan keuangan. SFAC No. 1 menjelaskan bahwa pelaporan keuangan memberikan informasi yang bermanfaat bagi investor dan kreditor, dan pemakai lainnya dalam mengambil keputusan investasi, kredit dan yang serupa secara rasional. Informasi tersebut harus bersifat komprehensif bagi mereka yang memiliki pemahaman yang rasional tentang kegiatan bisnis dan ekonomis dan memiliki kemauan untuk mempelajari informasi dengan cara yang rasional.

Pada fungsi ini faktor penting yang perlu diperhatikan perusahaan adalah pengungkapan hasil dari kegiatan konservasi lingkungan dalam bentuk data akuntansi. Informasi yang diungkapkan mereka hasil yang diukur secara kuantitatif dari kegiatan konservasi lingkungan. Termasuk didalamnya adalah informasi tentang sumber-sumber ekonomi suatu perusahaan, klaim terhadap sumber-sumber tersebut (kewajiban suatu perusahaan untuk menyerahkan sumber-sumber pada entitas lain atau pemilik modal), dan pengaruh transaksi,

peristiwa, dan kondisi yang mengubah sumber-sumber ekonomi dan klaim terhadap sumber tersebut.

Fungsi eksternal memberi kewenangan bagi perusahaan untuk mempengaruhi pengambilan keputusan *stakeholders*, seperti pelanggan, rekan bisnis, investor, penduduk lokal maupun bagian administrasi. Oleh karena itu, perusahaan harus memberikan informasi tentang bagaimana manajemen perusahaan bertanggung jawabkan pengelolaan kepada pemilik atas pemakaian sumber ekonomi yang dipercayakan kepadanya. Diharapkan dengan publikasi hasil akuntansi lingkungan akan berfungsi dan berarti bagi perusahaan-perusahaan dalam memenuhi pertanggungjawaban serta transparansi mereka bagi para *stakeholders* yang secara simultan sangat berarti untuk kepastian evaluasi dari kegiatan konservasi lingkungan.

Gambar 2.1 Keterkaitan antara perusahaan dan masyarakat



Sumber: Ministry of the Environment Japan, 2005. Environmental Accounting Guidelines.

2.1.5 Model Perhitungan dan Penilaian Alokasi Biaya Lingkungan

Dalam beberapa kasus pengelolaan biaya lingkungan ini tidaklah selalu sama dalam setiap perusahaan, hal ini dikarenakan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan belum diatur secara baku mengenai bagaimana proses perlakuan biaya yang telah dikeluarkan untuk pengelolaan efek negatif dari sisa hasil operasional perusahaan.

Dalam artikel *the Greening Accounting*, yang ditampilkan dalam situs gulico.com, Anne menulis pandangannya bahwa *the allocation of funding for environmental management costs are allocated at the beginning of the accounting period to be used for an accounting during the period*. Misalnya jika sebuah perusahaan memiliki emisi limbah yang memerlukan pengelolaan dan pembiayaan yang material, pada saat dilakukan penganalisaan dan estimasi biaya maka jumlah seluruh nilai biaya yang akan dikeluarkan dalam satu tahun periode akuntansi tersebut dimasukkan dalam rekening biaya lingkungan dibayar dimuka pada biaya lingkungan.

Jurnal (1) :

1 januari 20xx

Biaya lingkungan dibayar dimuka XXX

Kas XXX

Menurut Jain R.K (1998) menyatakan *value fees paid up front for one year will be credited each month for the allocation of continuously used for financing the cost of each unit of unit of account of the environment*. Jadi nilai atau jumlah

biaya yang dipersiapkan pada periode tertentu akan berkurang sesuai dengan kebutuhan setiap unit biaya yang memerlukannya.

Dengan demikian, pembiayaan yang dilakukan oleh perusahaan setiap bulan untuk mengelola lingkungan tersebut dengan cara mengurangi alokasi biaya yang telah dicadangkan sebelumnya melalui pembiayaan dibayar dimuka. Nilai dan jumlah biaya yang dialokasikan setiap bulan dalam satu periode adalah sesuai dengan estimasi biaya yang sebelumnya. Sebagai contoh, dalam bulan januari perusahaan mengalokasikan biaya pengelolaan lingkungan untuk instalasi pengelolaan limbah, biaya pegawai, dan biaya penelitian. Dalam jurnal akuntansi dapat digambarkan sebagai berikut :

Jurnal (2) :

1 januari 20xx

Biaya IPAL	XXX
------------	-----

Biaya Pegawai	XXX
---------------	-----

Biaya Penelitian	XXX
------------------	-----

Biaya Lingkungan dibayar dimuka	XXX
---------------------------------	-----

Dengan jurnal diatas maka, biaya dibayar dimuka berkurang setiap bulannya sesuai dengan alokasi biaya yang telah diestimasi pada saat awal periode.

Model sistem pembagian digambarkan sebagai berikut :

Rata-rata pengeluaran biaya lingkungan perbulan.....(b1)

Jumlah bulan.....(b2)

Biaya alokasi selama satu tahun periode.....(B)

Maka persamaan matematis dapat digambarkan sebagai berikut:

$$B = b_1 \times b_2$$

2.2 Pelaporan Akuntansi Lingkungan

Menurut Hansen Mowen dalam Deni Arnos Kwari (2007:74) pelaporan akuntansi lingkungan adalah penting jika sebuah organisasi serius untuk memperbaiki kinerja lingkungannya dan mengendalikan biaya lingkungannya. Langkah pertama yang baik adalah laporan yang memberikan perincian biaya lingkungan menurut kategori. Pelaporan biaya lingkungan menurut kategori memberikan dua hasil yang penting:

1. Dampak biaya lingkungan terhadap profitabilitas perusahaan
2. Jumlah relatif yang dihabiskan untuk setiap kategori

PT. KIMIA FARMA (Persero) Tbk Plant Bandung Laporan Biaya Lingkungan Untuk tahun yang berakhir 31 desember 2012			
	Biaya Lingkungan		Presentase Dari Biaya operasional
Biaya Pencegahan:			
Desain proses dan produk	152.280.000		
Pelatihan Pegawai	<u>40.000.000</u>	192.280.000	6,41%
Biaya Deteksi:			
Pemeriksaan Pembuangan Limbah cair	30.927.000		
Pemeriksaan cerobong boiler	<u>21.267.000</u>	52.194.000	1,74%
Biaya Kegagalan Internal:			
Pemeliharaan Peralatan kontrol polusi	55.470.000		
Biaya Daur ulang sisa produksi	<u>41.727.000</u>	97.197.000	3,24%
Biaya kegagalan Eksternal:			
Cleaning up Pollutan Lake	216.475.000		
Biaya kerusakan ekosistem	<u>261.700.000</u>	478.175.000	15,94%
Total		819.846.000	27,33%
*of operating costs: Rp.3.000.000.000			

Gambar 2.2 Laporan Biaya Lingkungan

Sumber: PT. Kimia Farma diolah oleh penulis

2.3 Pengungkapan Akuntansi Lingkungan

Menurut Arfan Ikhsan (2008:140) pengungkapan dalam akuntansi lingkungan merupakan jenis pengungkapan sukarela. Pengungkapan akuntansi lingkungan pada bahasan ini merupakan pengungkapan informasi data akuntansi lingkungan dari sudut pandang fungsi internal akuntansi lingkungan itu sendiri, yaitu berupa laporan akuntansi lingkungan. Laporan tersebut harus didasarkan pada situasi aktual pada suatu perusahaan atau organisasi lainnya. Data aktual diungkapkan ditentukan oleh perusahaan sendiri atau organisasi lainnya. Oleh karena itu, diperlukan ketika pengungkapan data eksternal akuntansi lingkungan untuk mengklarifikasi prasarat dari pengungkapan data, supaya *stakeholders* memperoleh pemahaman konsisten dari data akuntansi lingkungan. Adapun dimensi dalam pengungkapan data akuntansi lingkungan dalam hal meliputi:

1. Proses dan hasil kegiatan konservasi lingkungan
2. Item-item yang membentuk dasar akuntansi lingkungan
3. Hasil yang dikumpulkan dari akuntansi lingkungan

2.4 Harga Pokok Produksi

2.4.1 Pengertian Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi atau biasa disebut *cost of good manufactured* (COGM) atau *manufacturing cost* atau *production cost* atau *factory cost*, yaitu biaya-biaya yang dikeluarkan sejak awal periode sampai produk itu selesai. Menurut Hansen Mowen dalam Deni Arnos Kwari (2004:526) menyatakan bahwa harga pokok produksi adalah total harga pokok produk yang diselesaikan selama

periode berjalan. Menurut Soemarso (2004:272) juga menyatakan biaya barang yang telah diselesaikan selama suatu periode disebut harga pokok produksi barang selesai (*cost of goods manufactured*) atau disingkat dengan harga pokok produksi.

Harga pokok ini terdiri dari biaya pabrik ditambah persediaan dalam proses awal periode dikurangi persediaan dalam proses akhir periode. Harga pokok produksi selama suatu periode dilaporkan dalam laporan harga pokok produksi (*cost of goods manufactured statement*). Laporan ini merupakan bagian dari harga pokok penjualan (*cost of goods sold*).

Elemen-elemen dari harga pokok produksi tidak hanya terdiri dari biaya bahan baku (*raw materials*), biaya tenaga kerja (*direct labor cost*) dan biaya pabrikasi (*overhead cost*), tetapi didalamnya termasuk juga biaya-biaya barang setengah jadi.

Menurut Supriyono (2002:11) menyebutkan bahwa Harga Pokok Produksi adalah aktiva atau jasa yang dikorbankan atau diserahkan dalam proses produksi yang meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, biaya overhead pabrik dan termasuk biaya produksi. Menurut Garrison/Norren dalam A. Totok Budi Santoso (2004:145) menambahkan bahwa harga pokok produksi adalah sejumlah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya overhead pabrik yang terjadi selama periode tertentu dan berkaitan juga dengan barang-barang setengah jadi.

Selain memaparkan tentang biaya-biaya yang termasuk di dalam harga pokok produksi, pengertian lain disebutkan bahwa harga pokok produksi berguna untuk menjual benda-benda ekonomi. Indikator penetapan harga pokok produksi

harus merupakan suatu yang dapat dihitung dan diukur serta digunakan sebagai dasar untuk menghasilkan harga pada suatu produk yang siap dijual.

Menurut Winardi (1990:82) menyatakan bahwa harga pokok produksi adalah jumlah dari pengorbanan-pengorbanan yang dinyatakan berupa uang (satuan jumlah) biaya-biaya yang perlu guna mencapai, mempertahankan atau menjual benda-benda ekonomi.

Dari definisi-definisi diatas dapat diketahui unsur-unsur yang membentuk harga pokok produksi yang dapat dilihat dari laporan harga pokok produksi berikut ini:

Statement of Cost of Goods Manufactures For The year ended December 31, 200X			
Beginning Work In Process		xxx	
Manufacturing Cost	xxx		
Direct Labor	xxx		
Manufacturing Overhead	xxx		
Ending Work In Process		(xxx)	
Cost of Goods Manufactured			xx

Gambar 2.3 Laporan Harga Pokok Produksi

Sumber : Garrison, Noreen, dan Brewer (2006:18)

2.4.2 Klasifikasi Biaya dalam Harga Pokok Produksi

Menurut Soemarso (2004:271) menyebutkan bahwa biaya pabrik (*manufacturing cost*) adalah biaya-biaya yang terjadi dalam pabrik selama suatu periode. Pada dasarnya biaya pabrik (*manufacturing cost*) dapat dikelompokkan menjadi:

- Biaya Bahan baku (*raw materials*) yaitu biaya untuk barang-barang yang dapat dengan mudah dan langsung diidentifikasi dengan barang jadi. Contoh bahan baku adalah kayu bagi perusahaan mebel atau tembakau bagi perusahaan rokok.

- b. Biaya Buruh Langsung (*direct labor*) adalah biaya untuk buruh yang menangani secara langsung proses produksi atau yang dapat diidentifikasi langsung dengan barang jadi. Contoh buruh langsung adalah tukang kayu dalam perusahaan mebel atau pelinting rokok dalam perusahaan rokok.
- c. Biaya Pabrikasi (*overhead*) adalah biaya-biaya pabrik selain bahan baku dan buruh langsung. Biaya ini tidak dapat diidentifikasi secara langsung dengan barang yang dihasilkan. Contoh biaya pabrikasi adalah (1) bahan pembantu (kadang-kadang disebut bahan tidak langsung-*indirect materials*) misalnya perlengkapan pabrik (mur, baut, dan pelitur dalam perusahaan mebel); (2) buruh tidak langsung (*indirect labor*) yaitu buruh yang pekerjaannya tidak dapat diidentifikasi secara langsung dengan barang yang dihasilkan misalnya gaji mandor; (3) pemeliharaan dan perbaikan (*maintenance and repair*); (4) listrik, air, telepon, dan lain-lain.

2.4.3 Tujuan dan Manfaat Harga Pokok Produksi

Tujuan penentuan harga pokok produksi adalah sebagai dasar penaksiran harga bagi para produsen untuk barang-barang yang diproduksi dan ditawarkan dipasar tertentu dan juga untuk mengetahui seberapa jauh efisiensi dari suatu proses produksi sehingga pimpinan perusahaan dapat melakukan perencanaan dan pengendalian proses produksi yang efektif. Horngren, Foster, dan Datar dalam Endah Susilaningtyas (1995:90) menyatakan bahwa tujuan penetapan harga pokok produksi yaitu:

“selain untuk memenuhi keperluan pelaporan ekstern dalam hal penilaian persediaan dan penentuan laba, manajer membutuhkan data harga pokok produksi untuk pedoman pengambilan keputusan mengenai harga dan strategi produk.”

Mulyadi (2005:7) menyebutkan informasi harga pokok produksi yang dihitung untuk jangka waktu tertentu bermanfaat bagi manajemen untuk:

1. Menentukan Harga Jual Produk
2. Memantau realisasi biaya produksi
3. Menghitung laba atau rugi periodik

4. Menentukan harga pokok persediaan produk jadi
5. Sebagai pedoman dalam pengambilan keputusan bisnis.

Jadi dapat disimpulkan bahwa tujuan dan manfaat dalam penentuan harga pokok produksi, yaitu:

1. Sebagai dasar dalam penetapan harga jual
2. Sebagai alat untuk menilai efisiensi proses produksi
3. Sebagai alat untuk memantau realisasi biaya produksi
4. Untuk menentukan laba atau rugi periodik
5. Menilai dan menentukan harga pokok persediaan
6. Sebagai pedoman dalam pengambilan keputusan bisnis.

2.4.4 Metode Penentu Harga Pokok Produksi

Menurut Garrison/Noreen/Brewer dalam Nuri Hinduan (2006:81) menyatakan bahwa:

di dalam penentuan harga pokok produksi dapat digunakan salah satu dari dua metode penentuan harga pokok, yaitu: (1) penentuan harga pokok penuh (*full costing*), atau harga pokok penyerapan (*absorption costing*), atau harga pokok konvensional (*conventional costing*), (2) penentuan harga pokok variabel (*variable costing*), atau harga pokok marginal (*marginal costing*), atau harga pokok langsung (*direct costing*).

Menurut Mulyadi (1991:18) Informasi biaya sangat bermanfaat untuk menentukan harga pokok produksi yang dihasilkan oleh perusahaan. Ada dua metode pendekatan didalam menentukan harga pokok produksi, yaitu :

a. *Full Costing*

Metode penentuan harga pokok produksi yang membebankan seluruh biaya produksi sebagai harga pokok produksi yaitu :

Full Costing adalah metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi kedalam harga pokok produksi, yang terdiri dari : biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik yang bersifat variabel maupun tetap.

**Penentuan Harga Pokok Produksi
Dengan Pendekatan metode *Full Costing***

Biaya Bahan Baku	XXX
Biaya Tenaga Kerja Langsung	XXX
Biaya Overhead Pabrik Variabel	XXX
Biaya Overhead Pabrik Tetap	<u>XXX</u> +
Harga Pokok Produksi	XXX
Biaya Administrasi dan Umum	XXX
Biaya Pemasaran	<u>XXX</u> +
Harga Pokok Produk	XXX

Total harga pokok produk yang dihitung dengan pendekatan *full costing* terdiri dari unsur harga pokok produksi (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik variabel dan biaya overhead pabrik tetap) ditambah dengan biaya non produksi (biaya pemasaran biaya administrasi dan umum).

b. *Variabel Costing*

Metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya-biaya produksi yang bersifat variabel kedalam harga pokok produksi atau secara keseluruhan dapat didefinisikan sebagai berikut :

Variabel costing adalah penentuan harga pokok yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel ke dalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik variabel.

**Penentuan Harga Pokok Produksi
Dengan Pendekatan Metode *Variable Costing***

Biaya Bahan Baku	XXX
Biaya Tenaga Kerja Langsung	XXX
Biaya Overhead Pabrik Variabel	<u>XXX</u> +
Harga pokok Produksi	XXX
Biaya Variabel	XXX
Biaya Administrasi dan Umum	XXX
Biaya Pemasaran Variabel	XXX
Biaya Tetap	XXX
Biaya Administrasi dan Umum Tetap	XXX
Biaya Pemasaran Tetap	<u>XXX</u> +
Harga Pokok produk	XXX

Dengan demikian total harga pokok produk yang dihitung dengan menggunakan pendekatan *variable costing* terdiri dari unsur harga pokok produksi variabel (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik variabel) ditambah dengan biaya non produksi variabel (biaya pemasaran variabel dan biaya administrasi dan umum variabel) dan biaya tetap (biaya overhead pabrik tetap, biaya pemasaran tetap, biaya administrasi dan umum tetap).

Yang dibentuk sesuai dengan tahap-tahap pengolahan produksinya. Sistem ini dianggap tepat untuk perusahaan-perusahaan yang menghasilkan produk yang sama dan proses produksinya berjalan secara kontinyu, seperti pabrik makanan atau pabrik mainan.

2.4.5 Perhitungan Harga Pokok Produksi

Perhitungan harga pokok produksi berisi tiga elemen biaya produk yang terdiri atas bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan overhead pabrik. Biaya bahan baku langsung bukanlah biaya bahan yang dibeli selama periode waktu – ia adalah biaya yang digunakan selama periode waktu. Pembelian bahan mentah ditambahkan pada saldo awal untuk menentukan biaya bahan yang tersedia. Persediaan bahan akhir dikurangkan dari jumlah ini agar didapat bahan yang digunakan dalam produksi. Jumlah tiga elemen ini bukanlah harga pokok produksi. Alasannya adalah bahwa sejumlah biaya bahan baku, tenaga kerja, dan overhead pabrik terjadi selama periode tertentu berkaitan juga dengan barang-barang setengah jadi. Biaya yang berkaitan dengan barang setengah jadi ditunjukkan dengan adanya barang dalam proses yang tampak dalam akhir perhitungan. Catat bahwa barang dalam proses awal harus ditambahkan dalam biaya produksi selama periode itu dan barang dalam proses akhir harus dikurangkan dari harga pokok produksi. Harga pokok produksi diperhitungkan dari biaya produksi yang terkait dengan produk yang telah selesai selama periode tertentu. Diperlukan penyesuaian terhadap total biaya produksi yang terkait dengan adanya barang setengah jadi disajikan dalam perhitungan persediaan barang dalam proses diakhir lembaran perhitungan. Ingat bahwa persediaan awal barang dalam proses harus ditambahkan dalam biaya produksi periode tersebut dan persediaan akhir barang dalam proses harus dikurangkan, dan akhirnya akan diperoleh angka harga pokok produksi.

Berikut di bawah ini contoh perhitungan harga pokok produksi:

Bahan langsung:		
Persediaan awal bahan baku langsung	\$ 60,000	
Tambah : Pembelian	\$ 400,000	
Bahan baku yang siap digunakan	\$ 460,000	
Kurang : Persediaan akhir bahan baku	\$ 50,000	
Bahan baku yang digunakan dalam produksi		\$ 410,000

Tenaga Kerja langsung	\$ 60,000
-----------------------	-----------

Biaya Overhead Pabrik:		
Asuransi Pabrik	\$ 6,000	
Tenaga Kerja tidak langsung	\$ 100,000	
Sewa Mesin	\$ 50,000	
Utilitas Pabrik	\$ 75,000	
Peralatan	\$ 21,000	
Depresiasi	\$ 90,000	
Pajak	\$ 8,000	
Total biaya overhead		\$ 350,000

Total Biaya Produksi	\$ 820,000
Tambah: Barang dalam proses awal	\$ 90,000
	\$ 910,000
Kurang: Persediaan barang dalam proses akhir	\$ 50,000
Harga Pokok Produksi	\$ 850,000

Gambar 2.4 Contoh Perhitungan Harga Pokok Produksi

Sumber: Garrison, Noreen, dan Brewer (2006:20)

2.5 Pengaruh Akuntansi Lingkungan Terhadap Harga Pokok Produksi

Menurut Paul Kazenski (2001) perusahaan akan mendapat keuntungan dalam beberapa cara setelah mengurangi pencemaran terhadap lingkungan, yaitu:

- Mampu memenuhi peraturan pemerintah mengenai baku mutu limbah dan mengurangi resiko akan berita negatif yang dapat mempengaruhi bisnis perusahaan

- b) Mengurangi risiko dalam membayar biaya perbaikan lingkungan atas pencemaran lingkungan
- c) Meningkatkan nilai positif perusahaan, dimana pada akhirnya meningkatkan profitabilitas perusahaan.

Teori yang diungkapkan oleh Paul Kezenski diatas secara tidak langsung menggambarkan bahwa akuntansi lingkungan melalui sistem manajemen lingkungan memiliki andil besar terhadap pencapaian profitabilitas perusahaan dalam jangka panjang. Meningkatnya profitabilitas ini tidak terlepas dari penggunaan efisiensi biaya yang dapat menyebabkan biaya produksi lebih rendah sehingga berpengaruh juga terhadap harga pokok produksi. Dengan harga pokok produksi yang lebih rendah, maka margin yang didapatkan akan lebih besar dan profitabilitas meningkat.

Menurut Hansen Mowen dalam Deni Arnos Kwari (2004:72) menyebutkan bahwa

pengetahuan mengenai biaya lingkungan dan penyebab-penyebabnya dapat mengarah ke desain ulang proses yang dapat mengurangi bahan baku yang digunakan dan polutan yang dilepaskan kepada lingkungan (interaksi antara insentif inovasi dan pengurangan biaya).

Dengan pernyataan tersebut maka dapat disimpulkan bahwa terjadinya pengurangan biaya dengan cara mengurangi bahan baku yang merupakan salah satu komponen dari harga pokok produksi maka hal ini berpengaruh juga terhadap penentuan harga pokok produksi. Karena jika bahan baku dikurangi maka harga pokok produksinya pun akan lebih rendah.

Melalui penerapan akuntansi lingkungan diharapkan perusahaan mampu memenuhi permintaan konsumen dengan biaya produksi yang efisien dan mampu untuk menghemat biaya lingkungan dengan menggunakan konsep empat biaya

lingkungan, yaitu: *Prevention costs*, *detection costs*, *internal failure costs*, dan *external failure costs*.

2.6 Kerangka Pemikiran

Fenomena tentang lingkungan bukan lagi merupakan fenomena yang baru. Persoalan lingkungan semakin menarik untuk dikaji seiring dengan pergerakan perusahaan ke arah *green company*. Oleh karena itu, untuk menyikapi hal ini dibutuhkan akuntansi lingkungan bagi perusahaan-perusahaan kecil maupun besar. Keberhasilan akuntansi lingkungan tidak hanya bergantung pada keakuratan data akuntansi perusahaan dalam menekan dampak lingkungan yang ditimbulkan dari aktivitas perusahaan. Akan tetapi ketepatan dalam menggolongkan semua biaya-biaya yang dibuat perusahaan. Menurut Helvegia (2001) menyatakan bahwa

Environmental accounting shows the real cost of the input and business processes as well as ensure cost efficiency, but it also can be used to measure the cost of quality and service. The ultimate goal is compliance with environmental protection legislation to find efficiencies that reduce costs and environmental impact.

Menurut Hansen Mowen yang diterjemahkan oleh Deny Arnos K (2011:413) Biaya-biaya tersebut terdiri dari biaya pencegahan (*prevention cost*), biaya deteksi (*detection cost*), biaya kegagalan internal (*internal failure cost*), dan biaya kegagalan eksternal (*external failure cost*), dimana biaya-biaya tersebut timbul karena adanya kualitas lingkungan yang buruk atau karena kualitas lingkungan yang buruk mungkin terjadi.

Berdasarkan penerapan akuntansi lingkungan tersebut dapat terlihat apakah pengendalian yang dilakukan perusahaan terhadap limbah hasil kegiatan operasional yang berupa penerapan akuntansi lingkungan sudah diterapkan secara optimal atau belum, dan apakah dengan penerapan akuntansi lingkungan tersebut dapat menentukan harga pokok produksi secara optimal atau tidak.

Hal ini diungkapkan oleh Jain. R.K.(1998:44) disebutkan bahwa *value fees paid up front for one year will be credited each month for the allocation of continuously used for financing the cost of each unit of unit of account of the environment.*

Menurut Arfan Ikhsan (2008:12) Beberapa alasan kenapa perusahaan perlu untuk mempertimbangkan untuk mengadopsi akuntansi lingkungan sebagai bagian dari sistem akuntansi perusahaan, antara lain:

1. memungkinkan untuk mengurangi dan menghapus biaya-biaya lingkungan.
2. memperbaiki kinerja lingkungan perusahaan yang selama ini mungkin mempunyai dampak negatif terhadap kesehatan manusia dan keberhasilan bisnis perusahaan.
3. menghasilkan biaya atau harga yang lebih akurat terhadap produk dari proses lingkungan yang diinginkan
4. memungkinkan pemenuhan kebutuhan pelanggan yang mengharapakan produk/jasa lingkungan yang lebih bersahabat

Menurut Hansen Mowen dalam Deni Arnos K (2004:74) ada tiga jenis keuntungan lingkungan, yaitu: pemasukan, penghematan saat ini, dan penghindaran biaya (penghematan berjalan).

Dalam hal ini sejalan dengan adanya penghematan biaya yang dilakukan perusahaan diharapkan dapat menekan harga pokok produksi sehingga menjadi

lebih rendah. Sehingga pembebanan kepada konsumen menjadi lebih ringan. Konsumen dapat mendapatkan produk yang bersih yaitu produk yang diproduksi tanpa merusak lingkungan dan yang penggunaannya serta pembuangannya ramah lingkungan dan harganya terjangkau.

Menurut Rybun (1999:31) harga pokok produksi meliputi keseluruhan bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik yang dikeluarkan untuk memproduksi barang atau jasa. Menurut Mulyadi (2007:10) menyatakan harga pokok produksi atau disebut juga harga pokok adalah pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan terjadi untuk memperoleh penghasilan.

Jadi Harga Pokok Produksi adalah suatu pengorbanan yang dinyatakan berupa uang atau biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh atau mengolah bahan baku menjadi barang jadi yang diselesaikan pada periode tertentu berupa biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, biaya overhead pabrik dan termasuk biaya produksi. Indikator penetapan harga pokok produksi merupakan ukuran kuantitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan oleh perusahaan dengan memperhatikan indikator masukan, keluaran, hasil, manfaat dan dampak. Indikator penentuan harga pokok produksi harus merupakan suatu yang dapat dihitung dan diukur serta digunakan sebagai dasar untuk menghasilkan harga pada suatu produk yang siap dijual.

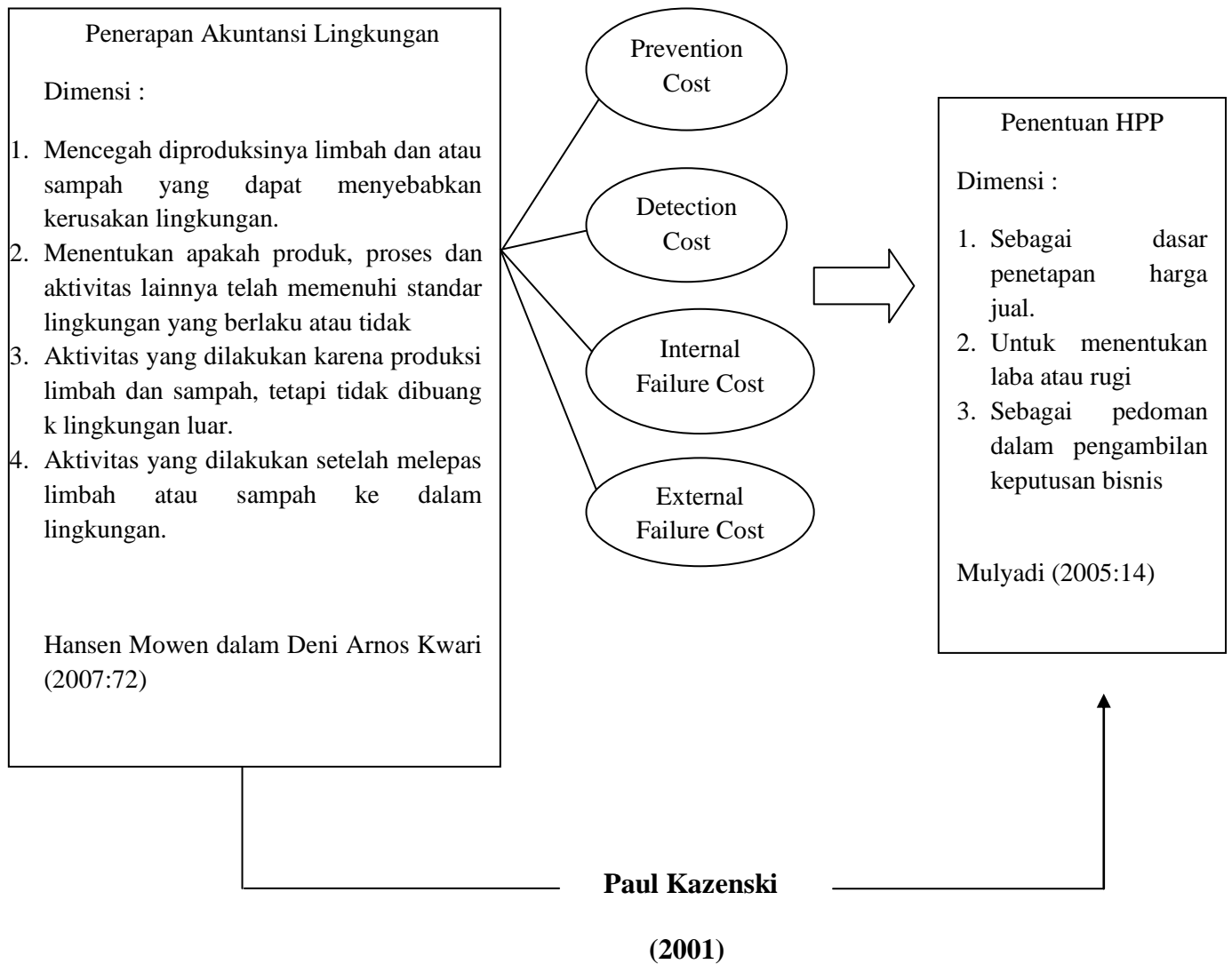
Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan analisis pengaruh penerapan akuntansi lingkungan terhadap penentuan harga pokok produksi

diantaranya dikutip dari beberapa sumber. Penelitian yang relevansi dengan akuntansi lingkungan dapat dilihat pada **tabel 2.2**:

No.	Peneliti (Nama & Tahun)	Judul	Hasil Penelitian	Persamaan	Perbedaan
1.	Wisnu Pradita (2011)	Pengaruh Penerapan Akuntansi Lingkungan Terhadap Kinerja Perusahaan Pada Perusahaan Pertambangan Batubara yang Listing di BEI	Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan akuntansi lingkungan tidak memberikan pengaruh positif yang signifikan terhadap kinerja keuangan perusahaan.	Melakukan penelitian terhadap variabel yang sama yaitu penerapan akuntansi lingkungan pada perusahaan	<ul style="list-style-type: none"> • Indikator yang dipengaruhi adalah kinerja Perusahaan (profitabilitas) • Perbedaan terhadap perusahaan yang diteliti
2.	Suci Ramdina (2012)	Pengaruh biaya lingkungan sebelum dan sesudah penerapan akuntansi lingkungan terhadap harga pokok produksi(studi kasus PT.cocacola bottling Indonesia bandung plant)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapatnya pengaruh yang signifikan antara biaya lingkungan terhadap harga pokok produksi baik sebelum dan sesudah penerapan akuntansi lingkungan. Hal ini disebabkan karena baik sebelum dan sesudah penerapan akuntansi lingkungan, biaya lingkungan merupakan bagian dari harga pokok produksi.	Penelitian terhadap biaya lingkungan pada saat perusahaan melakukan penerapan akuntansi lingkungan terhadap harga pokok produksi	<ul style="list-style-type: none"> • Adanya perbandingan antara sebelum dan sesudah akuntansi lingkungan diterapkan pada perusahaan • Perbedaan terhadap perusahaan yang diteliti
3.	Dian Imanina Burhany (2011)	Pengaruh implementasi akuntansi lingkungan	Hasil penelitian ini menunjukan secara simultan terdapat pengaruh positif dan	Melakukan penelitian terhadap variabel yang	<ul style="list-style-type: none"> • Penelitian yang dilakukan terhadap

		terhadap kinerja lingkungan dan pengungkapan informasi lingkungan serta dampaknya terhadap kinerja keuangan perusahaan	signifikan antara implementasi akuntansi lingkungan dan kinerja lingkungan terhadap pengungkapan informasi lingkungan. Secara parsial, terdapat pengaruh positif dan signifikan antara implementasi akuntansi lingkungan terhadap pengungkapan informasi lingkungan.	sama yaitu akuntansi lingkungan	implementasi akuntansi lingkungan <ul style="list-style-type: none"> • Penelitian yang dipengaruhi adalah kinerja lingkungan • Adanya pengungkapan informasi lingkungan dan dampaknya • Mempengaruhi kinerja keuangan perusahaan • Penelitian yang dilakukan pada perusahaan yang berbeda
--	--	--	--	---------------------------------	---

Berdasarkan kerangka pemikiran dan juga didasari oleh penelitian-penelitian sebelumnya, penelitian ini merupakan penelitian replikasi dari penelitian sebelumnya yang bertujuan untuk memberikan bukti empiris mengenai pengaruh penerapan akuntansi lingkungan terhadap penentuan harga pokok produksi. Dengan demikian, maka paradigma dari penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:



Gambar 2.5 Paradigma Penelitian

Hipotesa yang akan diuji dalam penelitian ini berkaitan dengan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, yaitu

Prevention cost berpengaruh positif dan signifikan terhadap penentuan harga pokok produksi.

Detection cost berpengaruh positif dan signifikan terhadap penentuan harga pokok produksi.

Internal Failure cost berpengaruh positif dan signifikan terhadap penentuan harga pokok produksi.

External Failure cost berpengaruh positif dan signifikan terhadap penentuan harga pokok produksi.

Hipotesis nol (H_0) pada umumnya dirumuskan untuk penolakan maka hipotesis pengganti (H_1) dapat diterima. Hipotesis pengganti ini merupakan hipotesis penelitian, yaitu prediksi yang diturunkan dari teori yang sedang diuji.